

国際公会計基準審議会（IPSASB）会議報告
2017年12月5日～8日 カナダ・トロントにて

元 IPSASB ボードメンバー／公認会計士 伊澤 賢司
IPSASB テクニカル・アドバイザー／公認会計士 諸谷 竹生

会議決定事項の概略

プロジェクト	会議前までの状況	今回会議での討議・決定事項	頁
リース	2016年6月にプロジェクト概要を承認 貸手と借手の処理に対称性を持たせる コンセッションナリー・リースの検討 ED 草稿の部分的なレビュー	ED 第 64 号「リース」を承認 (2018年1月に公表)	7
公的部門の測定	2015年6月にプロジェクト概要を承認 取引コスト、借入コストの検討 教育セッションの実施	ED・CP の構成を議論 現行 IPSASs の見直し方法の議論	11
遺産	CP「公的部門における遺産の財務報告」を2017年4月に公表	CP に寄せられたコメントに基づき、重要な論点について議論	16
インフラ資産	2015年6月にプロジェクト概要を承認 各国の実務に関する調査について議論	CAG 会議からのコメントについて検討	22
戦略及び作業計画	CP の記載事項（戦略、プロジェクトの選定規準、プロジェクト案等）を議論	CP 案を承認	23
公的部門特有の金融商品	CP「公的部門特有の金融商品」を2016年7月に公表 CP に寄せられたコメントを議論	今回は議論していない	—
収益及び非交換費用	CP「収益及び非交換費用の会計」を2017年8月に公表	今回は議論していない	—
金融商品：IPSAS 第 28 号から第 30 号の更新	ED 第 62 号「金融商品」を2017年8月に公表	今回は議論していない	—

(注) IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) : 国際公会計基準

ED (Exposure Draft) : 公開草案

CP (Consultation Paper) : コンサルテーション・ペーパー

(注意)

この報告記事は、IPSASB の 2017 年 12 月会議のアジェンダ・ペーパー（議題文書）の順番に沿って構成している。したがって、「会計・監査ジャーナル」2018 年 4 月号の掲載記事とは、上記のまとめ表も、本文の構成も異なっている場合がある。誌面制約の関係上、こちらの報告記事の方がより詳細である。

IPSASB の各会議のアジェンダ・ペーパーは、英文で、IPSASB のウェブサイト (<http://www.ipsasb.org/meetings/ipsasb-meeting-16>) から無償でダウンロードすることができる。より詳しくは個々のアジェンダ・ペーパーを参照されたい（一部、メンバー以外には非公表の資料あり）。

1. 今回の会議の概要（アジェンダ 1）

(1) 全般的事項

2017 年第 4 回の国際公会計基準審議会（IPSASB）の会議は、2017 年 12 月 5 日から 8 日までの 4 日間にわたり、カナダのトロントで開催された。

今回は 17 名のメンバー（ニュージーランド代表 1 名が欠席）に加え、テクニカル・アドバイザー、オブザーバー、事務局の合計 40 名以上が参加した。

メンバーの出身国は、イギリス、南アフリカ、カナダ 2 名、オーストラリア、フランス、イタリア、アメリカ、ドイツ、日本、パナマ、ブラジル、ニュージーランド、オーストリア、ルーマニア、スイス、ナイジェリア、中国となっている。日本からは、伊澤賢司ボードメンバー、蒔谷竹生テクニカル・アドバイザーが参加した。

筆者（伊澤）はこの 2017 年 12 月会議で任期満了によりボードメンバーを退任し、2018 年 3 月会議からは蒔谷がテクニカル・アドバイザーとして参加を継続する予定である。この誌面を借りて、これまでの活動にあたりお世話になった皆様に謝意をお伝えしたい。

今回の会議では、公開草案「リース」(Leases) とコンサルテーション文書「戦略及び作業計画 2019-2023」(Strategy and Work Plan 2019-2023) の二つの文書が承認され、2018 年 1 月に公表された。

次回の会議は、2018 年 3 月 6 日から 4 日間にわたって、アメリカのニューヨークで開催される予定である。

なお、今回の会議の前日にあたる 2017 年 12 月 3 日には、IPSASB の諮問助言グループ (CAG) の会議が開催され、IPSASB の今後の作業計画等に関する議論が行われている。

(2) 欧州公会計基準の動向

欧州統計局の John Verrinder 氏によって、欧州公会計基準 (EPSAS) について 2017 年 9 月会議以降の最新動向が報告された。EPSAS プロジェクトでは、継続して EU 加盟国の会計の透明性向上に注力しており、加盟国間の比較可能性を確保するために EPSAS の開発を進めている。

原則をテーマとする専門部会 (cell) は、ルクセンブルクで 2017 年 9 月 27 日～28 日に会合を開いた。当該専門部会では、EPSAS の概念フレームワークを議論している。IPSASB の概念フレームワークを踏襲しつつ、一部で単純化や修正を行っている。9 月の会合では、財務諸表の構成

要素の定義について初めて議論し、繰延インフロー・繰延アウトフローについても取り上げた。また、認識及び認識の中止、並びに測定基礎についても議論した。

第5回のワーキング・グループがルクセンブルクで11月21日～22日に開催された。EPSAS 基準に関する原則専門部会の報告、発生主義会計改革を目指す国に対する財政支援、影響評価の進捗、PwC による論点ペーパーが主な議題であった。論点ペーパーは、補助金等の移転、勘定科目の国内統一、割引率の会計処理、原則主義アプローチによる開示、無形資産、に関するもので、公開されている（CIRCABC のウェブサイトで入手可能）。上記のワーキング・グループの検討内容は、IPSASB の今回の会議の戦略及び作業計画の議題に反映されている。次回の会合は、2018年5月の予定である。

IPSASB 議長への補足によると、EPSAS の概念フレームワークは法的強制力を有し、繰延フローを構成要素として取り入れている。

CAG 議長への補足によると、質的特性（QCs）の優先順位、及び慎重性（prudence）の要否について議論が続いている。これらの論点は、IPSASB の概念フレームワークの見直しに向けて有用である。

2. 活動報告（アジェンダ2）

(1) Adoriana Tiron-Tudor（ルーマニア）

Adriana 氏（大学教授）が、欧州における発生主義会計と広範な公共財務管理に関する研究について報告した。学者は、財務省との共同作業（基準適用、業績管理、会計レビュー）をはじめとする多様な活動を行っており、経済協力開発機構（OECD）や世界銀行等の国際組織とも共同作業を行っている。IPSASB の公表文書に対するコメントの作成にも協力している。政府財政管理についての国際コンソーシアム（ICGFM）にも参画しており、会計事務所とも協力関係にある。

政府会計国際比較研究会（CIGAR）をはじめとする公式・非公式のネットワークも多数存在する。CIGAR は、1年間に少なくとも2回の会議とワークショップを開催している。

雑誌も多数刊行されている。Ghent 大学（ベルギー）は EY の支援を受けており、Andreas 前議長の属するチューリヒ工科大学（スイス）は特に IPSAS の適用に焦点を当てて研究を行っている。ソーシャルメディア上での意見交換も活発に行われている。欧州会計学会は、2018年に公会計のカンファレンスを開催予定である。

Adriana 氏は、学会関係者の間で IPSAS を広め、協働の機会を増やすための方法について、学者仲間の意見を聞いてみたところ、以下のトピックが列挙されたという。

- ・契約管理を含む予算会計
- ・欧州における発生主義 IPSAS と統計会計の調和
- ・IPSAS・IFRS 間の会計と公的部門に対する民間会計実務の適用可能性
- ・実務的な政府会計アプローチ
- ・会計基準における文書の簡素化
- ・小規模又は低リスク主体用の会計基準
- ・市民に向けた追加的な会計報告

・XBRLを使用した報告

IPSASB 議長は、上記に謝意を述べるとともに、策定中の「戦略及び作業計画」に学会を巻き込むことの難しさを説明した。事実に基づき IPSAS の適用を進めるには、学者の協力が重要である。

Francesco Capelbo 氏（イタリア）は、公会計分野に対する学者の研究は豊富に行われていることを説明した。また、会計教育に関与することによって、IPSAS を学んだ生徒が将来の会計実務家になる。一部の修士課程では、公会計に焦点を当てているとのことであった。

ジンバブエとナイジェリアでは、第三次教育（大学等）で公会計がシラバスに含まれている。米国では、いくつかの大学院で政府会計のプログラムが組まれている。しかし、そのようなプログラムが人気なのかはやや疑問とのことであった。

議長は、学会との関りは長期的な課題であるが、IPSAS の適用国増加によって IPSAS の教育に関する需要は確実に増加していると述べた。

(2) その他

Sebastian Heintges 氏は、ドイツの連邦検査院の EPSAS プロジェクトに関する報告書を紹介した。さらに同氏は 2018 年 3 月の会議でドイツに関して報告することを提案し、IPSASB は当該提案を受け入れた。

議長から、関係者のアウトリーチ活動に関する報告（議案書に記載）は有用であり、各国で生じている論点は興味深いとのコメントがあり、それらを要約することになった。

11 月に開催された IFAC 評議会に、公益委員会（PIC：IPSASB の監視機関）から 2 名のメンバーが参加した。その場で報告された話として、CIPFA（英国勅許公共財務会計協会）、IFAC、チューリヒ工科大学の共同で、発生主義会計の適用と IPSAS の利用に関するマッピングプロジェクトが開始されている。情報更新作業を続け、2018 年 11 月の世界会計士会議にて発表する予定である。

3. ガバナンスに関する報告（アジェンダ 3）

(1) 公益委員会（PIC）

公益委員会は、10 月 5 日に開催された。主な議題は、「戦略及び作業計画 2019-2023」の草稿のレビューと助言であった。公的部門の基準設定主体フォーラムの役割を明確にして公式化すべきか、幅広い利害関係者からコンサルテーション期間中に公式インプットを入手する方法、開催予定の円卓会議の出席者や準備等について話し合われた。

上記の他、IPSASB メンバーの出身地域や性別のバランスを達成する方法、過去の PIC 指摘事項に対する対応状況の報告、プロジェクトにおけるコンサルテーション文書の位置づけなどが論点となった。

(2) 諮問助言グループ（CAG）

10 月 6 日の電話会議では、「戦略及び作業計画」の草稿について助言を行った。助言内容は議案書に掲載している。

12月4日の会議では、Renzo Merino氏（ムーディーズの Assistant Vice President）が発表を行った。ムーディーズは、透明性を求めているが、国の信用格付けを行う際に、発生主義財務報告書や独立監査人の監査済みの財務報告書に依拠していないとのことであった。

CAGメンバーのKaren Sanderson氏から、英国とニュー・サウス・ウェールズの政府全体会計の作成に関する適用実務上の論点についての報告があった。

上記の他に、「戦略及び作業計画」に関する近況報告とそのアウトリーチ活動の方針に関する議論、遺産とインフラ資産のプロジェクトに関する議論等が行われた。

4. 作業計画（アジェンダ4）

(1) 2017年6月会議から今回までの変更

IPSASB テクニカル・ディレクターから、2017年9月の会議後に行った変更点の説明があった。

プロジェクト・項目	変更の内容
現金主義 IPSAS	修正版の現金主義 IPSAS が 2017 年 11 月に公表された。
社会給付	公開草案第 63 号「社会給付」が 2017 年 10 月 31 日に公表された。公開草案を補足するウェビナー 2 件（公開草案の概説と、保険アプローチの認識・測定）をウェブ掲載。
リース	公開草案は 2017 年 9 月会議で承認されず、12 月会議で承認予定（12 月会議初日時点）となった。この変更により、最終基準の承認予定は 2019 年 6 月に延期された。
2017 年版ハンドブック	旧版からの更新作業に誤りが多数生じたため、一旦ウェブ掲載を中止し、修正作業中。

(2) 今回の会議中の議論による変更

手続き上の議論はあったが、作業計画案自体に対する変更はなし。

(3) 各プロジェクトの進捗状況（最終文書の承認予定順）

プロジェクト	CP 承認	ED 承認	最終文書承認
金融商品基準改訂	—	2017 年 6 月	2018 年 9 月
IPSAS の改善	—	2018 年 3 月	2018 年 9 月
社会給付	2015 年 6 月	2017 年 9 月	2018 年 12 月
戦略及び作業計画	2017 年 12 月	—	2018 年 12 月
リース	—	2017 年 12 月	2019 年 6 月
収益①② 非交換費用①	2017 年 6 月	2019 年 3 月	2020 年前半
公的部門の測定①	—	2018 年 12 月	2020 年前半
公的部門特有の金融商品	2016 年 6 月	2019 年 6 月	2020 年後半

収益③ 非交換費用②	2017年6月	2019年9月	2021年前半
公的部門の測定②	2018年12月	2020年前半	2021年前半
インフラ資産	—	2020年前半	2021年前半
遺産	2017年3月	2020年前半	2021年後半

(注) 2017年12月会議終了時点。網掛け部分は承認済み。

プロジェクト	新規	公的	概説
金融商品基準改訂		C	IFRS 第9号の IPSAS 第28号～第30号への影響を検討
IPSAS の改善		B	個別プロジェクト不要な比較的軽微な修正
社会給付	○	A	年金債務等の認識と測定の基準を開発
戦略及び作業計画	○	A	IPSASB の新中期計画の策定
リース		C	IFRS 第16号の IPSAS 第13号への影響を検討
収益①		C	IFRS 第15号とのコンバージェンス
収益②		A	IPSAS 第23号の改訂
収益③		B	カテゴリーB（履行義務の要件を一部充足）の取引
非交換費用①	○	A	集合サービスと個別サービスの区別
非交換費用②	○	A	補助金等の移転
公的部門の測定①	○	B	測定の原則
公的部門の測定②	○	A	現行 IPSAS の修正
公的部門特有の金融商品	○	A	中央銀行特有の金融商品の会計処理を検討
インフラ資産	○	A	インフラ資産の認識と測定
遺産	○	A	遺産項目と関係負債の認識と測定を検討

(見出しの略語)

新規 ○：現行 IPSAS の修正ではない新規のプロジェクト

公的 A：公的部門特有の課題に対応するためのプロジェクト

B：公的課題への対応と IFRS コンバージェンスの双方が混在するプロジェクト

C：主に IFRS の改訂に伴う IPSAS 基準の改訂を検討するプロジェクト

(留意点)

収益及び非交換費用のプロジェクトは暫定的に五つに分けているが、五つの成果物が確定しているわけではなく、2018年6月の会議で CP に対する関係者のコメントを検討した上で今後の方向性を決定する。

5. リース（アジェンダ5）

(1) 本プロジェクトの目的

現行基準には、IPSAS 第13号「リース」が、IAS 第17号「リース」をベースとして定められている。本プロジェクトの目的は、新しいIASBのリース基準であるIFRS 第16号「リース」とIPSASとのコンバージェンスを維持するために、貸手と借手の双方について、リース会計の要求事項を修正することである。

(2) プロジェクトの経緯

2016年3月 プロジェクト概要書案を議論したが、承認に至らなかった。

2016年6月 プロジェクト概要書（修正版）を承認した。

2016年9月～2017年9月 論点の検討を行った。（詳細は過去の記事を参照）

(3) 公開草案の構成見直し（アジェンダ5.2.1）

2017年9月会議の議論と、スタッフ自身の見直しに基づく構成見直し案を検討した。

- ▶ 貸手の会計処理を、借手の会計処理の後から前に移動する。
- ▶ 事後測定の箇所における原資産の会計処理を、貸手の会計処理の冒頭に移動する。
- ▶ 認識の例外規定のセクションを、貸手と借手の会計処理のセクションに分割・移動する。
- ▶ 市場条件によるリースとコンセッションナリー・リースの分類と認識を説明する追加指針。
- ▶ リースと他の取引の関係を説明する、適用ガイダンスの新セクション。
- ▶ セール・アンド・コンセッションナリー・リースバックに係る要求事項の簡素化。

審議会は、上記の見直しによって理解可能性が高まるとともに、9月会議の懸念が解消されたと考え、構成の見直し案に同意した。

(4) 貸手：コンセッションナリー・リースの助成部分に係る会計オプション（アジェンダ5.2.2）

スタッフは、コンセッションナリー・リースの助成部分の貸手における会計処理について3種類の選択肢を提示した。

オプション	選択肢	測定基礎	認識
1	取引価格	歴史的原価	助成部分は認識しない
2	負債（未稼得収益）	公正価値	（借）費用（貸）負債（未稼得収益）
3	純資産・持分		（借）費用（貸）純資産・持分

審議会は、助成部分の貸方科目は、IPSAS 第1号の純資産・持分の定義を満たさないと考えた。純資産・持分の4項目（IPSAS 第1号第118項）のいずれにも該当しないためである。そこでオプション3は却下された。

オプション1と2の議論に際し、使用权モデルの経済性を、コンセッションナリー・リースに適用した場合につき、貸手の視点から検討した。

リース契約が締結されるときには、原資産とは別の使用权資産が生まれる。使用权資産は発生と同時に借手に移転し、貸手はその財政状態計算書上で使用权資産は認識しない。使用权資産モデルによるリースは、実質的に未認識の使用权資産の売却とも考えられる。したがって、貸手が

財務諸表に認識する項目は、借手に使用権資産を移転した結果であり、次のようになる。

- ・リースが市場条件による場合、市場の支払リース料は契約上の支払リース料と一致する
- ・リースが市場条件よりも低利の場合（コンセッションナリー・リース）、市場の支払リース料は契約上の支払リース料よりも高くなる。

したがって、公正価値で測定するコンセッションナリー・リースの当初認識時点では、

- ・貸方項目は、次の二つの構成要素からなる使用権資産の経済価値の全額と考えられる。
 - ▶ 交換要素。貸手が受け取る将来キャッシュ・インフローに対応する。
 - ▶ 非交換要素。リースが生み出す使用権資産の経済価値の全額と、将来キャッシュ・インフロー（契約上の支払リース料）の差額に対応する。
- ・借方項目は、使用権資産が生み出されたことによる経済価値の使用又は移転と考えられ、同様に二つの構成要素からなる。
 - ▶ 交換要素。貸手が受け取る将来キャッシュ・インフロー（契約上の支払リース料）に対応する。
 - ▶ 非交換要素。Day 1 費用、又は所有者による拠出。借手に移転した現物による助成の価値に対応する。

審議会は、原資産へのアクセスを提供する履行義務は、移転されるキャッシュの額にかかわらず存在すると判断した。これは、貸手の負債（未稼得収益）は、コンセッションナリー・リースの交換要素と非交換要素の双方を含むことを意味する。

審議会はさらに、オプション2は、次の事項と整合すると考え、ED 第 64 号ではオプション2を推奨することを決定した。

- ・ 概念フレームワークの収益及び費用の定義
- ・ 非交換取引を測定する原則（概念フレームワーク、IPSAS 第 16 号、第 17 号、第 23 号等）
- ・ コンセッションナリー・ローンにおける補助金の会計処理
- ・ （費用又は所有者による拠出を Day 1 で認識し、収益を貸付期間にわたり認識）
- ・ コンセッションナリー・リースにおける借手の補助金の会計処理

しかし、審議会は、リース債権を超えてリース収益を認識することは、リース収益はキャッシュ・インフローと直接関連していると考えられる者にとっては直感に反していることを理解していた。助成部分を費用計上することは、リース期間にわたってキャッシュ・インフローを超えるリース収益を認識することを意味するので、一部の利用者にとっては理解可能性に問題が生じるおそれがある。

また、コンセッションナリー・リースのリース収益を公正価値で情報提供するコストは、その便益を上回る可能性がある。とりわけ、キャッシュ・インフローを超えるリース収益を認識することを一部の利用者が理解できない場合にはそうである。そのコストには、リースの条件が市場条件を下回るかどうかを判断するために必要な情報を集めるコストも含まれる。

審議会は ED 第 64 号にオプション2を含めることが適切と判断するが、他の意見が存在し得ることは承知している。そこで審議会は、コンセッションナリー・リースにおける助成部分を認識

することについての概念的な根拠よりも、理解可能性やコスト対便益の検討のほうが重要か否かについて関係者のフィードバックを探ること、並びに、この論点に関して「特別にコメントをを求める事項」を ED 第 64 号に設けることで合意した。

(5) 貸手と借手：表示（アジェンダ 5.2.3）

① 貸手の表示（display）

表示（display）に関する要求事項案に同意した。ただし軽微な修正を行う。

② 貸手の注記開示

注記開示に関する要求事項に同意した。ただし軽微な修正を行う。議案書の ED 案の第 60 項に掲載していた、様々な種類のコンセッションナリー・リースの目的及び条件に関する要求事項を、ED 第 64 号の第 55 項に移動することに同意した。

③ 借手の表示（display）

表示（display）に関する要求事項に同意した。ただし軽微な修正を行う。

④ 借手の注記開示

注記開示に関する要求事項に同意した。ただし軽微な修正を行う。議案書の ED 案の第 111 項に掲載していた、様々な種類のコンセッションナリー・リースの目的及び条件に関する要求事項を、ED 第 64 号の第 109 項に移動することに同意した。

(6) 経過措置（アジェンダ 5.2.4）

経過措置に関する要求事項に同意した。ただし軽微な修正を行う。

(7) 他の IPSASs の修正（アジェンダ 5.2.5）

他の IPSASs の修正に関する要求事項に同意した。ただし軽微な修正を行う。IPSAS 第 19 号を適用する場合、リース開始日前の時点で不利になるリースを扱うときには、市場条件によるリースに明確に参照することを決定した。

IPSAS 第 16 号については、その全文を掲載するのではなく、修正事項のみを掲載することを決定した。当該修正箇所は広範囲にわたるが、理解可能性には影響しないからである。これは他のプロジェクトとも一貫性がある方法である。

(8) 公開草案第 64 号の「特別にコメントをを求める事項」（アジェンダ 5.2.6）

審議会は、以下の四つの「特別にコメントをを求める事項（SMC）」を設けることを決定した。

- リース会計（SMC 1）
- 貸手の会計における IFRS 第 16 号からの離脱（SMC 2）
- ED 第 64 号における貸手の会計に係る推奨モデル（SMC 3）
- コンセッションナリー・リースの助成部分に係る貸手と借手の会計処理（SMC 4）

一部のメンバーは、各 SMC の案文について提案を行った。スタッフは、他の IPSAS との整合性を勘案しつつ IPSASB 議長と相談して SMC の文案を最終化する。

(9) 公開草案第 64 号「リース」草稿の承認と、コメント募集期間（アジェンダ 5.2.7）

審議会は、ED 第 64 号「リース」を承認した。投票の結果、17 名が賛成、1 名が欠席であった。コメント募集期間は、2018 年 6 月 30 日までと決まった。本 ED は 2018 年 1 月に公表予定である。

6. 公的部門における測定（アジェンダ 6）

(1) 本プロジェクトの目的とこれまでの検討

本プロジェクトは、以下の複数の目的で開始された。

- 当初認識時の測定、事後測定、測定に関する開示について現行 IPSASs を修正する。
- 再調達原価及び履行原価の解釈と、これらの測定基礎が使用される状況を説明する。
- 取引コストの会計処理を示す。借入コストの資産計上又は費用化の論点も検討する。

現行 IPSAS の測定に関する規定は、概念フレームワークに整合していない。また、各基準間の整合性も確保されていないので、本プロジェクトでは発行済みの IPSAS の測定基準に一貫性を持たせることを目指す。プロジェクトの範囲が非常に幅広いので、中間成果物として、取引コスト・借入コストを特に扱う CP を発行することを短期的なマイルストーンとして考えている。

2015 年 6 月 プロジェクト概要書を承認した。リソース不足でプロジェクト開始は後回しに。

2017 年 3 月 プロジェクト概要書を修正承認した。

2017 年 6 月 IPSAS の測定基準の概説と、プロジェクトの進め方に関する説明

2017 年 9 月 教育セッションと、プロジェクトの成果物について議論

(2) 公的部門における測定の公開草案の構成（アジェンダ 6.2.1）

タスク・フォース（TF）による説明ののち、公的部門における測定（以下、PSM）の公開草案の構成について議論し、以下の課題が明らかになった。

- PSM に関する新基準は、測定原則を定め、公的部門の論点を扱うべきである。各章の文章は短く 1～2 パラグラフとすることが望ましい。他の IPSASs の修正は別途、扱うべきである。
- 「認識の中止」のセクションでは、IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」とのコンバージェンスについて、公的部門の視点から扱うことにする。南アフリカでは IFRS 第 5 号を公的部門に適用した経験があるので、考慮すべきである。
- 減損のサブセクションには、減損に関する二つの IPSAS の要求事項を再掲するのではなく、当該要求事項と相互参照する。
- ED の開発上、IFRS 第 13 号「公正価値測定」の文章を修正せずにそのまま使用することは想定していない。公的部門に特有の評価の優先順位が必要であり、その検討にはオーストラ

リアの公的部門の主体が IFRS 第 13 号を適用した経験が役立つと考えられる。

- 資産の使用に関する明示・黙示の制限は、評価において重要である。公的部門特有の優先順位は、これもオーストラリアと英国の経験上、IFRS 第 13 号の優先順位よりも先に考慮すべきである。
- 当初測定 of セクションには、みなし原価（原価の代わりとして使用する現在価値）に関する原則を含める予定である。一方、事後測定 of セクションでは、歴史的な原価モデルから生じた比較的簡単な論点（例：減価償却）を、より難しい論点とともに検討することになる。

IPSASB の議長は、新基準における用語は、他の既存のガイダンスと整合すべきであり、ときには異なる用語も必要になることを強調した。また、「公正価値」の用語は、IFRS 第 13 号と同じ方法で定義する必要があり、公的部門でも適切な場合に限り使用する。この時点では、ED の構成はすべての必要な論点を網羅しているかが優先すべき問題であり、順序は後で考えれば良いとのことであった。他のメンバーからも、次の二つの変更提案があった。

- 認識の中止の測定を、事後測定の内訳とする。
- 事後測定の内訳項目を提案の 4 項目から 2 項目（歴史的な原価と現在価値）に絞る。

諮問助言グループ (CAG) の議長は、2017 年 6 月の CAG 会議におけるコメントを紹介した。CAG メンバーは強く本プロジェクトを支持していたが、成果物の形が不明確との印象を持っていた。本プロジェクトは、利用者の財務諸表における測定への理解に役立つとともに、概念フレームワークと IPSAS との橋渡しをすることが目標であるが、成果物となる新基準は強制力を有するのか、それとも有しないのかが問題となる。一部の CAG メンバーは、IFRS 第 13 号同様の基準の開発を支持しており、その場合は相当に詳細な成果物となる。さらに CAG は、用語は一貫性をもって使用されるのかという問題意識をもっている。CAG は、ディシジョン・ツリーを用いて測定基礎を様々な種類の資産・負債・測定目的に関連付ける等、新基準の適用方法を示すことを提案している。

IPSASB 議長は、CAG のコメントは、IPSASs 内で一貫性がなく概念フレームワークにも整合しない文章が散らばっている件に対処する新基準を支持していると補足した。タスク・フォースの役割は、簡潔な説明文と図表によって、測定原則とその適用方法を明示することである。成果物となる新しい IPSAS は、公的部門特有の測定と、IFRS 第 13 号の公正価値の定義の双方を包含するものになる。タスク・フォースは、長文の説明よりも定義とその関係性について検討することになる。

CAG 議長は、この方針に賛同した。本プロジェクトは、IPSAS における測定の考え方は、民間企業における公正価値会計よりも広範であることを示す良い機会になる。

タスク・フォースの議長は、上記に同意し、この議論によって、PSM 基準は IFRS 第 13 号のコンバージェンス版ではないという 2017 年 9 月会議の決定が検証されたと述べた。そうでないと、IPSAS は公正価値会計を主に扱うことになってしまう。

IPSASB 議長は、タスク・フォースに、国際評価基準（IVS）及び政府財政統計（GFS）で使用されている定義を検討するように指示した。例えば、減価償却後再調達原価（DRC）には様々な意味があり、公的部門寄りのものと市場ベースのものがある。

IPSASB のメンバーからは、測定基礎の選択とは、特定の報告を行うことや、より簡単にアクセスできるデータや技法を使用することではなく、意思決定目的と説明責任目的に役立つものであるべきとのコメントがあった。カナダでは、各主体の能力を考慮せずに、公的部門の主体にも民間企業と同様の行動を行うように求める傾向がある。IPSASB は、簡素な言葉で、主体の問題点を理解した上で論点を扱うことが必要である。

IPSASB 議長は、IPSASB の「戦略及び作業計画」草稿は、適用上のニーズを考慮していること、及び研究報告第 14 号をこれらの論点について修正し得ることを説明した。

本件に関するまとめとして、IPSASB 議長は、PSM 基準は有用なツールとなること、概念フレームワークを基準レベルでどのように解釈すべきかを示すものとなること、公正価値の利用方法を検討するものであること、を述べた。また、ED の構成案は、必要なトピックを網羅していると結論付けた。

(3) 公的部門における測定のコンサルテーション・ペーパーの構成（アジェンダ 6.2.1）

タスク・フォース議長は、コンサルテーション・ペーパー（CP）の構成案を説明した。当該 CP には ED 案が丸ごと含まれる。CP は、ED の開発中に生じた論点を議論するものになる。IPSASB 議長は、CP には、借入コストと取引コストの見出しを含めることと、これは当該論点は ED よりも CP で扱うべきであるという過去の決定に沿っていることを説明した。

議論の結果、以下のポイントが挙げられた。

- CP は、負債の再評価を論じる。これには適用可能な測定基礎を含める。
- 関係者に対する質問案には以下を含める。
 - ✓ 関係者は ED の目次に同意するか？
 - ✓ 取引コストと借入コストに関する質問
 - ✓ ED は有用であるか、適切に PSM の論点を扱っているか、不明確な領域は無いか、もっとガイダンスを加えたほうが良い領域はないか？

タスク・フォース議長は、「特別にコメントを求める事項（SMC）」は ED の開発に伴って識別されるであろうこと、並びに当該 SMC によって関係者は関連する ED の記載部分を容易に検討できるだろうと述べた。

IPSASB 議長は、CP の構成案はよくできていると述べた。

(4) 本プロジェクトで割引率の論点も扱うべきか（アジェンダ 6.2.1）

タスク・フォース議長は、割引率に関する各国の基準設定主体による対応状況を説明した。彼の意見では、ED には割引率に関して十分な記述はまだないが、CP で十分に議論することが可能である。IPSASB 議長はこの考えに同意し、本プロジェクトの進捗の妨げにならない限り、割引率も扱うべきだと述べた。

審議会は全体として提案されたアプローチに同意した。ただし、スイスのメンバーから、この論点は多くの国では独自に対応済みであるので、現状では緊急性がないことと、審議会はこの論点の規模を過小評価してはならないという警告があった。IPSASB のテクニカル・ダイレクターは、割引率はとても複雑な論点であり、個別のプロジェクトを設けることを推奨した。IPSASB 議長は、この論点の一部の側面を本プロジェクトでは扱うことを提案した（IASB では金融商品に関する作業に付随して行っているのを真似る）。

CAG 議長は、2017 年 6 月の CAG 会議における割引率の議論では、財務業績に割引率が与える影響が重視されていたことを述べた。また、適切な割引率を定義する方法も論点である。彼は、割引率を原因とする測定の変動の影響は、適切な割引率の選択とは別個のプロジェクトとすることを助言した。

John Verrinder 氏（欧州統計局のオブザーバー）は、GFS 担当者としての割引率に関する経験を説明した。重要な論点は、(a)短期利率から長期利率への移行、(b)単一の利率と幅を持った利率のどちらが適切か、である。彼は、プロジェクトを複雑化することを避けるには、コスト対便益の分析に関する割引率は別のプロジェクトとすべきであると主張した。

IPSASB 議長は、IPSASB がこの論点を重要であると考えていることを示すことが大事であると述べた。彼は、PSM のタスク・フォースに、開発状況を監視するとともに、割引率の論点を進めるべきか否かを判断するために 2018 年 9 月の会議に資料を用意するように指示した。

(5) PSM プロジェクトの方向性（アジェンダ 6.2.1）

タスク・フォースの議長は、プロジェクトの方向性に関する修正案を説明した。2019 年中の進め方としてルート 1 とルート 2 の 2 案が提示された。ルート 1 は、IPSAS を早めに作成する案で、その IPSAS には他の IPSASs に対する修正は含まない。ルート 2 は、IPSAS を遅めに作成する案で、他の IPSASs に対する修正も含むことになる。

あるメンバーは、ルート 1 について以下を指摘した。

- 新 IPSAS の発効日は、他の IPSASs の修正文書の公表後にすべきである。
- ルート 1 には、他の IPSASs の修正の検討の結果として新 IPSAS 自体が根本的に変更になるリスクをはらんでいる

CAG 議長は、ルート 1 を支持した。確実性を示すのは早いほうが良いという考えである。

IPSASB 議長は、ルート 1 を採用するという前提で作業計画を作るが、最終決定は後日とすることを述べた。

(6) 各 IPSAS に適用可能なレビューの方法（アジェンダ 6.2.2）

スタッフは、各 IPSASs のレビューの方法には 3 パターンがあると説明した。①公的部門特有の論点に関して追記する方法、②概念フレームワークに広義で整合している場合には、当該 IPSAS の基本的な測定ルールをそのまま採用する、③IFRS をコンバージェンスした IPSAS では、公正価値は IFRS 第 13 号と同じ意味で使用されているという反証可能な推定。ただし、公的部門特有の論点について修正した箇所は除外する。各パターンの例として、IPSAS 第 12 号「棚卸資産」、IPSAS 第 16 号「投資不動産」、IPSAS 第 19 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を示

した。

IPSASB は、議案書の反証可能な推定アプローチを認めなかった。以下のような意見があった。

- レビューでは反証可能な推定アプローチを採用すべき。それは、現行の測定要求事項及び公正価値に対する言及は、概念フレームワークと整合させるために修正が必要というものになる。
- 現行の測定アプローチが概念フレームワークの測定基礎と単に広義で整合しているだけであるならば、概念フレームワークと完全に整合させる見直しが必要。IPSAS 第 12 号及び IPSAS 第 19 語の測定要求事項には、概念フレームワークの測定基礎を反映する修正が必要と考えられる。
- 特定の IPSAS が再評価モデルを用いている場合、最初のステップは、その価値は出口価値なのか入口価値なのか、の判断になる。
 - ▶ ある IPSAS が公正価値に言及しているが、その測定が入口価値である場合、IFRS 第 13 号の定義ではなく、別の測定基礎が必要になる。資産が主体固有でない場合には市場価値が使用され得るが、主体固有の資産には再調達原価が使用され得る。資産の用途の制限や所在地は、その資産が固有のものかどうかの判断に不可欠である。
 - ▶ ある IPSAS が公正価値に言及しており、それが出口価値である場合、IFRS 第 13 号の公正価値の定義が適用される。金融商品プロジェクトでは、IFRS 第 13 号の公正価値の定義が長年にわたり機能していることを示していた。
- 他に検討すべき事項として、その価値は主体固有か主体固有ではないものか、である。例えば、事務所用建物の価値は主体固有ではないが、美術館用の建物は主体固有である。これは、主体が当該資産の処分を自由にできるか、及び資産の用途に制約があるかによる。場所も重要である。
- タスク・フォースは、IASB の IFRS 第 13 号の適用後レビュー（PIR）をモニターし、考慮すべき事項がないか注意すること。

CAG 議長は、基本的な測定ルールに変更が必要だろうとコメントした。プロジェクトの目標が PSM 原則を適用することだからである。

IPSASB 議長は、タスク・フォースに、IPSASs を概念フレームワークに照らしてレビューするように指示した。

(7) IPSASB の情報に関する説明文書（アジェンダ 6.2.3）

スタッフは、財務諸表における情報とその他の一般目的財務報告書（GPFRs）との境界、概念フレームワークの測定に関する記述、及び PSM に及ぼし得る影響を論じる文書を説明した。

IPSASB のメンバーからは以下のコメントがあった。

- 財務諸表情報の目的と、他の種類の報告の目的が重要である。例えば、中国では 2020 年までに発生主義の公的部門の報告を行う予定である。これは全国人民代表大会の指示によるもので、国有資産の報告も指示されている。我々は、各報告書の異なる目的と測定を理解する必要がある。
- 説明文書は、測定の難しさを強調している。それには、概念と実務の違いの問題と、初度認識時の測定と、継続的な測定との間の区別が含まれる。

- IPSAS 準拠に対する主体の能力も重要である。研究報告第 14 号と IPSAS 第 33 号が公表されていても、多くの政府が引き続き現金主義を採用しており、発生主義の適用は難しすぎると考えている。IPSASB は、簡素なガイダンスを提供すべきであり、IASB が実施したことに依拠すべきではない。IPSASB と IASB の目的は異なるからである。公的部門の測定は、民間部門の測定よりも非常に幅広い目的を有するのである。

ある IPSASB のメンバーが、概念フレームワークにおける三つの測定目的（財務能力、事業能力、サービスの原価）には優劣はあるのかについて確認を求めた。テクニカル・ダイレクターは、優劣はないと回答した。

議長は、2018 年中の本プロジェクトの焦点は、利用者の指針となる測定原則であると強調した。測定に焦点を当てつつも、実務上は、初度適用主体のニーズを考慮し、不要な複雑性は回避する。彼は、PSM プロジェクトは大変なプロジェクトであるが、非常に興味深く、範囲が広いものであると述べた。

7. 遺産（アジェンダ 7）

(1) 本プロジェクトの目的

本プロジェクトの目的は、遺産に関する会計上の要求事項を開発することである。中間的な成果物として、2017 年 4 月に、コンサルテーション・ペーパー（CP）「公的部門における遺産の財務報告」を公表している。今後、当該 CP に寄せられたコメントを検討し、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」等の修正案を公開草案（ED）として提示するか、又は RPG として何らかのガイドラインを公表することが予想される。

なお、現行の IPSAS 第 17 号「有形固定資産」は、有形固定資産の定義を満たす遺産資産を「認識」することを認めるが、要求はしていない。財務諸表を作成する主体が遺産資産を「認識」した場合には、IPSAS 第 17 号の開示規定に従わなければならないが、「測定」に関する要求事項の遵守は任意とされている。遺産については、上記のように幅広い会計処理が許容されており、各国の実務が不統一であるため、公的部門特有の論点として統一的なガイダンスの公表ニーズが高い分野である。

(2) 検討の経緯

2015 年 6 月

プロジェクト概要書を承認した。

2015 年 9 月～2016 年 12 月

CP の策定に向けて、論点の検討と CP 草稿のレビューを行った。詳細は各会議の記事を参照されたい。

2017 年 3 月

CP を承認した。翌 2017 年 4 月に公表。

(3) 会議冒頭

IPSASB 議長から、CP「公的部門における遺産の財務報告」に対する回答のレビューを行った旨の説明があった。これまでに IPSASB は、遺産の認識に関するガイダンスを IPSAS 第 17 号「有形固定資産」に追加することと、遺産の測定に関する適用指針を開発中の新 IPSAS「測定」に含めることを暫定的に決定している。遺産の定義に関するニーズを定めるかどうかは、測定・認識上の判断における有用性しだいである。CAG の議論によれば、本プロジェクトの目的上、何らかの定義を開発する必要があると考えられる。

続いてスタッフが、CP の予備的見解 (PV) 及び特にコメントを求める事項 (SMC) に寄せられた回答の概要を説明した。

(4) 回答の概要 (アジェンダ 7.2.1)

CP には 40 件のコメントが寄せられた。回答者の組織、視点、専門性、財務報告上のバックグラウンドは、偏りなく幅広いものであった。回答の過半は、英語圏の国々からであった。グループ回答者が含まれているのが今回の特徴である。例えば、南米 8 か国もの代表として、ラテンアメリカ政府会計フォーラム (FOCAL) からコメントが寄せられていた。他にもイタリアから七つの政府組織を代表して、国連機関からは 20 以上の組織を代表して、さらに研究者 15 名を代表してのコメントがそれぞれ寄せられている。

博物館については、オーストラリアとニュージーランドの主要な博物館を代表するオーストラリア博物館ディレクター評議会 (CAMD) から 1 件のコメントが寄せられた。CAMD は、収蔵物の評価枠組みを開発しており、IPSASB の進捗について情報収集しているとのこと。

CAG 議長によると、CAG メンバーは、IPSASB の戦略及び作業計画に係るコンサルテーションについて、その方法を支持している。また、他のコンサルテーションについても同様の方法を採用することを望んでいる。IPSASB 議長は、遺産プロジェクトの ED 段階でもこれは採用可能であると述べた。

(5) 遺産品目 (アジェンダ 7.2.2)

CP の“SMC—第 1 章” (遺産の特徴とその財務報告上の帰結) には、22 件の回答者が賛成、9 件が部分的に賛成、8 件が反対であった。反対意見の主な理由としては、CP は重要な遺産の特徴をとらえていないこと、又は遺産品目の特別な内容とその財務報告上の帰結を理解していないこと、が挙げられていた。回答者は、測定上の難しさも強調していた。

“PV—第 2 章-1” (遺産品目の説明文) には、22 件の回答者が賛成、9 件が部分的に賛成、8 件が反対であった。回答者の見解には、以下の提案が含まれていた。

- この説明を強化すれば定義として使用できる。
- 遺産品目を事業用と非事業用に区別する。
- 遺産品目は「永久に保有することを意図される」という考えを修正する。

IPSASB 議長は、英国では、事業用の遺産 (純粋な遺産としての用途以外に使用) と、非事業

用の遺産（遺産としてのみ使用）を認識上で区別するアプローチをとっていると述べた。その前提として、事業用資産は評価可能とされている。対照的に、博物館の収蔵物などの非事業用資産には測定上の課題がある。

CAG 議長によると、CAG の意見は明確で、遺産の記述にあたっては「属性リスト」ではなく原則主義のアプローチをとるべきである。記述は短いほうがよく、IPSASB は政府財政統計（GFS）の定義を考慮すべきである。多くの CAG メンバーは、事業用と非事業用の区別については支持するが、遺産品目を「永久に保有する」と説明すべきか否かについては中立的である。

IPSASB 議長は、定義を短くすることに同意した。

あるメンバーは、遺産であることを判断するのは誰かを質問した。スタッフは、色々検討すべき事項があると説明した。遺産の定義を活用する方策として、専門家の意見や各種文献を参照することも考えられる。

IPSASB 議長は、定義の目的とその帰結が重要であると述べた。

スタッフは、回答者の 60%は、植物や生物を自然遺産の範囲から除外すべきという IPSASB の予備的見解（PV—第 2 章-2）に反対であると報告した。11 名の回答者が賛成し、4 名は部分的に賛成であった。反対意見は主に、植物や生物は自然遺産の一部であり、遺産品目の説明に合致するので、説明責任目的上、遺産として考えるべきであるというものだった。

CAG 議長は、CAG のメンバーも動植物を含めるべきだと考えている旨を報告した。彼は、IPSASB はまず遺産を定義し、次いで支配に照らして資産が存在するか否かを検討することを推奨した。IPSASB のメンバーは、遺産資産は鉱物資源などの天然資源とは異なることに留意した。

(6) 遺産資産（アジェンダ 7.2.3）

回答者の 80%が、「遺産品目の特殊性は、財務報告の目的上、遺産品目を資産とみなすことを妨げるものではない」という予備的見解（PV—第 3 章）に同意した。これについては、一部の遺産品目は資産にはならないことが指摘された。例えば、支配がないこと、又はサービス提供能力や将来の経済的便益がないことによる。

IPSASB の議長は、遺産品目の重要性は主体の考え方によると述べた。政府全体の場合よりも、博物館などではより重要になる。

遺産 TF の委員長（Bernhard Schatz 氏）は、回答者の一部は、資産の実在性の観点から測定上の論点を提起したと述べた。CP の理論的な構成は、遺産品目から始まって遺産資産に至り、そのうえで認識規準（測定可能性を含む）となっている。当該回答者は、これを難しいと考えている。しかし、遺産品目は財務報告上、資産とみなせることについては強力な合意が存在する。

国連機関の IPSAS タスク・フォース代表の Claire Goulet 氏は、国連機関では、資産の定義を、遺産品目を認識するかどうかの判断において使用していることを説明した。主体の視点で

は、遺産品目は経済的便益やサービス提供能力を提供しない場合もある。

南アフリカでは、遺産資産の財務報告基準を公表し、3年前に発効している。適用初年度にはすべての博物館が監査上の適正意見を得ているが、主な問題点として、収蔵品について完全な記録を有していないことが指摘されている。基準設定主体は、遺産を特定する客観的な方法を必要とするが、遺産には人々の感情が絡むものであり、客観性の確保は難しい。考え方を変えて、何を財務諸表に記載すべきか？と問いかけ、説明と数値はその後で検討するのはどうか。

ある IPSASB のメンバーは、CP は遺産の概念から始まっているが、資産が存在するか否かから始めて、その上でそれが遺産かどうかを検討すべきであると主張した。資産が存在するならば、既に IPSAS には十分な資産の基準が存在するので、特別なアプローチはそれ以上必要ない。

CAG 議長は、CAG のメンバーは、最初に検討すべき事項は、ある品目は資産かどうかであるべきことに合意していると報告した。CAG は、遺産の報告は資産に注力すべきと考えている。

IPSASB の議長は、説明責任に焦点を当てるべきだと総括した。また、数値による価値は、これを表現するために必要と思われるが、常に必要なわけではない。彼は、CAG は実務的なアプローチを支持していると述べた。それには、事業用と非事業用の区分も含まれる。

(7) 遺産資産の認識及び当初測定 (アジェンダ 7.2.4)

遺産資産の認識及び当初測定については、CP 第4章で論じている。“SMC—第4章-1” (一通貨単位による当初認識) については、回答者の多くは反対意見であり、賛成は 28% だけであった。“PV—第4章-1” (遺産資産を財政状態計算書に認識すべきか) については、回答者の 78% が賛成で、認識基準を満たす遺産資産は認識すべきという意見であった。

スタッフは、遺産資産の測定可能性に関する回答者の見解には、認識に対する含みがあることに留意した。例えば、67% の回答者は、遺産資産が測定できないので認識すべきではない状況があり得ると述べた。

“PV—第4章-2” 「多くの場合で、遺産資産に貨幣的価値を付すことは可能となる。適切な測定基礎は、歴史的原価、市場価値及び再調達原価である。」については、35% しか賛成がなかった。反対意見の一部は、貨幣的価値を付することができるという点ではなく、特定した測定基礎に関するものであった。

IPSASB は、遺産資産の認識に反対する理由として、コスト対便益を挙げている回答者は他の回答者よりも多かったのかを議論した。イタリアの調査では、3,000 件の回答者がいたが、80% は遺産資産の価値が目的適合かどうかに関する情報に同意していた。スタッフは、回答者を作成者とそれ以外には分析上区分していないと述べた。CAMD (作成者グループの一つ) は、重要な問題点として評価コストを挙げており、オーストラリア会計検査院長協議会 (ACAG) も財務諸表利用者の視点からコストに関する懸念を示していた。

さらに IPSASB の議論により、以下が強く主張された。

- 測定と認識は相関している。回答者は、歴史的原価の情報が欠如すると、遺産資産が認識されなくなると考えている。
- 財務報告目的の要求事項は、多様な組織の説明責任及び意思決定のための情報を反映して主体特有になり得る。
- 認識規準を満たす、遺産に関する事後支出は資産計上すべき。

CAG 議長は、マトリックス的な考え方が役立つと述べた。まず、遺産資産を事業用資産と非事業用資産に区分し、続いて入手可能な市場価値の有無で区分する。こうすることで過剰に手間をかけることなく原則を識別すべきである。確実に遺産資産の評価規則を緩和できる。1 通貨単位の測定の支持者は、遺産資産の認識を認めている。

IPSASB の議長は、事後支出の資産計上は測定の論点ではなく、認識の論点であり、遺産 TF の検討事項であると述べた。1 通貨単位を将来支出の資産計上の根拠として使用することは、実務的である。説明責任目的及び意思決定目的の情報を出発点として、概念的な理想よりも実務的なアプローチを検討する。非事業用遺産資産の測定ツールを開発することが重要であり、それには PSM プロジェクトで識別される原則を適用することになる。

(8) 遺産資産の事後測定（アジェンダ 7.2.5）

遺産資産の事後測定については、CP 第 5 章で論じている。“SMC—第 5 章”「事後測定は、事後的な支出、消耗、減損及び再評価から生じる遺産資産価値の変動に対処する必要があること、また、その他の非遺産資産の事後測定とほぼ同じ方法でアプローチできる」については、回答者の多くは反対意見であり、賛成は 37% だけであった。62% の回答者は、一つ又は複数の事後測定の論点についてガイダンスを開発することに同意した。それには、資産が有限の耐用年数を有する場合の減価償却方法、再評価、及び維持修繕ニーズに対する非財務報告書の利用などが含まれる。

IPSASB のメンバーは、以下のような検討事項を挙げた。

- 事前支出の会計処理（認識まで）。考古学的発掘のコスト、又は古い船舶の調査など。
- 品目が遺産になり、価値を有するようになる場合の認識のタイミング。
- 遺産ではない品目に対する事後支出と、遺産資産に対するものとの区別。例えば、古い船舶の保護のための建設支出はどうか。

(9) 遺産関連の債務（アジェンダ 7.2.6）

遺産関連の債務は、CP 第 6 章で論じている。“PV—第 6 章”「現在世代及び将来世代のために遺産品目を保全する意図をはじめとする、遺産品目の特殊性は、それ自体により、主体が資源の流出を回避する現実的な選択肢をほとんど、又は全く有しない現在の債務をもたらすことはない。したがって主体は負債を認識すべきではない」については、77% の回答者が賛成した。4 件の回答者のみが反対であった。一部の回答者は、プロジェクトの実施には資金調達が必要である等の、債務に帰結する他の要因が存在するだろうと述べた。

IPSASB は、強い支持があったことに留意するとともに、遺産プロジェクトと収益プロジェ

クトの相関関係にも留意した。収益プロジェクトでは、プロジェクトに関連する補助金を検討している。

(10) 遺産に関する情報の表示 (アジェンダ 7.2.7)

遺産目に関する情報の表示は、CP 第 7 章で論じている。“PV—第 7 章”「遺産についての情報は IPSASB の公表文書に従って表示されるべきである」については、57%の回答者が賛成、7%が部分的に賛成、28%が反対であった。多くの回答者が、表示すべき他の情報を特定していた。それには、財務諸表における追加的な注記開示と、財務諸表外の情報の双方が含まれていた。

IPSASB は議論を行い、一部の国々では、貨幣ベースの情報ではなく、補足的な監督情報を要求していることが挙げられた。主体によっては、遺産関連のサービス業績情報が表示され得る。間違いなく IPSASB の現行の公表文書は十分なツールを提供しているが、一部の遺産固有の事項はそれ以外の方法を示唆している。

(11) 結論と今後のステップ

タスク・フォース議長は、回答者は利害関係者の考え方を表しており、とても有用であると述べた。遺産の測定ガイダンスの欠如に対処するためには、事業用資産と非事業用資産の区別、及び公的部門の測定プロジェクトの双方が重要である。タスク・フォースは、どの測定以外の論点の作業を進めるかを考える必要がある。例えば、遺産の定義など。博物館の収蔵物は、品目別ではなく全体として評価することができるだろう。

IPSASB の議長は、遺産情報のギャップに対処する必要があると述べた。成果物としての推奨実務ガイドライン (RPG) は、現在進行中のものとは別のプロジェクトで開発することになるだろう。回答者は、今後は遺産の認識及び測定の適用ガイダンスに焦点を当てること、並びに多くの遺産目目は資産であり認識すべきである、という IPSASB の 9 月の決定を支持していた。主な論点は測定である。事業用と非事業用の区別の適用により、難しい測定問題を非事業用の遺産に限定することができる。課題となるのは、博物館の収蔵物の評価である。

回答者は、遺産関連の負債について作業を進める必要はないという意見であった。遺産関連の情報の表示ガイダンスの必要性については、本プロジェクトがもっと後の段階で、他の作業計画の優先順位を考慮したうえで検討する。

今後のステップは次のようになる。

- 公的部門の測定プロジェクトにおいて、一般的な測定原則を開発する
- 遺産タスク・フォースの議長が、次に関する簡潔でハイレベルの要約を起草する。
 - 回答者に今後のステップを伝える方法。遺産の論点を扱うプロジェクト（公的部門の測定プロジェクト、又は遺産プロジェクト）を含む。
 - CP に寄せられた回答についての、CAG の議論の速報
 - RPG 第 2 号又は第 3 号で入手可能なもの以外の、財務諸表外の情報についても検討を将来行う必要がある。

- イタリア政府の遺産評価技法に対する取組み結果を、入手次第 IPSASB に報告する。
- 次回は IPSASB の 2018 年 12 月会議で検討する。

8. インフラ資産（アジェンダ 8）

(1) 本プロジェクトの目的

本プロジェクトでは、IPSAS 第 17 号「有形固定資産」を修正し、インフラ資産に関する要求事項を追加し、より詳細なガイダンスを提供することを目的とする。

現行の IPSAS 第 17 号は、インフラ資産に関するガイダンスを定めている。インフラ資産は、有形固定資産の定義を満たし、IPSAS 第 17 号に従って会計処理される。インフラ資産には一般に認められている定義はないと述べたうえで、インフラ資産の例を挙げている。例えば、道路網、下水道、上水道、電力、通信ネットワークなどである。また、インフラ資産には次のような特徴がある。

- システム又はネットワークの一部である
- 性質が固有のものであり、代替的な用途がない
- 移動させることができない
- 処分に関して制約を受ける

一部の会計基準設定主体では、インフラ資産に関する特別な要求事項を定めており、インフラ資産の特徴に基づき、コンポーネント区分並びに開示範囲の追加に関する論点が生じている。

(2) 検討の経緯

2015 年 6 月

プロジェクト概要書が承認された。

2017 年 9 月

プロジェクト概要書の修正版を確認した。また、各国実務に関する調査について議論した。

(3) 今回の会議

スタッフは、12 月 4 日の CAG 会議におけるインフラ資産プロジェクトに関する議論の要旨を報告した。CAG 会議では、以下のような新しい論点がいくつか提起された。

- 資産の支配（経済的所有権と資金調達方法に関するもの）
- インフラ資産の特徴（移動不能であることはインフラ資産の要件か等）
- ネットワーク資産の複雑性
- サービス委譲契約と建設中の情報アクセス
- 資本的棚卸資産と減価償却の要否
- 水底の土地と、道路の下の土地
- 建設中・開発中の減損

- 資産除去債務
- 資産の委託時点の識別
- 公益目的での操業度情報
- 気候変動によって影響を受けるサービス提供能力の決定
- 経過措置

議論は、本プロジェクトの範囲を中心としていた。いくつかの論点は、資産全般に関するものであり、インフラ資産に特有のものではなかった。タスク・フォースの議長は、他の IPSAS との論点の関連をマトリクス表にまとめることを提案した。審議会はこの提案に同意した。本プロジェクトは、次回は 2018 年 12 月の会議で検討する予定である。ただし、スタッフは調査を続け、関係者からのインプットを得るように努力する。

9. 戦略及び作業計画（アジェンダ 9）

(1) 本プロジェクトの目的とこれまでの検討

IPSASB は 2015 年 9 月に「2015 年以降の戦略：変革の主導」と題する「戦略及び作業計画」に関する成果物を公表している。現在までに当該計画に記載されたプロジェクトはほぼ着手されており、新たに 2019 年～2023 年の中期計画を策定する必要が生じている。

2017 年 3 月 今後のスケジュール等の概要説明が行われた。

2017 年 6 月 IPSASB 議長が考えるビジョンや課題の説明と、CAG 議長による重点分野の説明が行われた。また、第 2 回公的部門基準設定主体フォーラム（翌週にスイスで実施）と、そのフィードバックの活用策に関する説明と質疑が行われた。

2017 年 9 月 戦略目的、プロジェクト案選定の規準、新規プロジェクト案などを議論した。

(2) CAG と PIC からのフィードバック（アジェンダ 9.2.1）

CAG と PIC から寄せられたコメント、さらにそれらに基づいて修正したコンサルテーション・ペーパーの草稿が提示された。IPSASB は、PIC と CAG のコメントへの対応方針を支持した。

(3) 戦略及び作業計画（草稿）に対する修正（アジェンダ 9.2.2）

あるメンバーから、「高品質な」基準の意味するところを明確化するべきとの提案があった。該当記載のある注記を、マネージング・デリバリー（戦略策定の管理体制等）のセクションに取り込むことが合意された。また、最終文書は議長とタスク・フォースがレビューする。

プロジェクトの選定規準のうち「実行可能性 (feasibility)」に関する文言を変更し、よりわかりやすくする。

頁数を減らして読みやすくするため、文書の付録 B は文書から外してウェブ掲載とする。

天然資源プロジェクトについて、調査フェーズではあらゆる種類の天然資源を検討対象とすることを明記する。

上述の各修正とその他の軽微な修正を除き、議案書の修正草稿案について合意した。

(4) アウトリーチの方法と、小グループでの議論（アジェンダ 9.2.5）

コメント期間中に三つの円卓会議を開催して、出席者から正式なインプットを得る。

- アフリカ（アジスアベバ 2018年5月初旬予定）
- ヨーロッパ（ブリュッセル 2018年5月28日予定）
- 東南アジア（マニラ 2018年5月後半予定）

上記の他に、議長とスタッフは、南アメリカ出身メンバーとともに、南アメリカ地域のイベントをどのように促進できるかを検討する。

会議参加者は地域別に四つの小グループに分かれて、円卓会議、各国・地域のイベント、お手紙キャンペーン等について議論した。

- 円卓会議には、作成者・利用者だけでなく、高位の意思決定者を招くべき。論点を全般的なものや詳細なものに分けて、参加者の属性に適合するようにすべき。
- リアルタイムの電子投票システムの採用を考慮する
- 円卓会議を教育の場として活用する
- 文化的に敏感な問題や文化の差異に留意する
- 一部の資料は翻訳する必要がある（アフリカ向けにフランス語とポルトガル語、南アメリカ向けにスペイン語など）
- お手紙キャンペーンは、適切な人物から適切な人物に送られる必要がある。既存の IFAC 加盟団体等のネットワークを上手に活用する
- メディア、議会、予算担当、研究者に焦点を当て、ソーシャルメディアも活用する

(5) 特別にコメントを求める事項（SMC）（アジェンダ 9.2.3）

IPSASB は、軽微な修正を前提として SMC 案に同意した。

(6) 戦略及び作業計画案の承認（アジェンダ 9.2.4）

IPSASB は、戦略及び作業計画案を、IPSASB の議長及びタスク・フォースの最終レビューを前提として承認した。17名が賛成、1名が欠席であった。コメント期限は2018年6月15日。

10. 回答のレビュー方法（アジェンダ 10）

スタッフから、コメントを基準書案の修正に反映するために役立つと思われる新しいソフトウェア（NVivo）の導入に関する説明が行われ、IPSASB は当該ソフトウェアの導入を支持した。

以上